

62017CJ0320

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

5. juli 2018 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, 9 og 168 – økonomisk virksomhed – et holdingselskabs direkte eller indirekte indgriben i administrationen af sine datterselskaber – et holdingselskabs udlejning af en ejendom til sit datterselskab – fradrag af indgående afgift – moms, som et holdingselskab har betalt af de udgifter, der er afholdt til at erhverve kapitalandele i andre virksomheder«

I sag C-320/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) ved afgørelse af 22. maj 2017, indgået til Domstolen den 29. maj 2017, i sagen

Marle Participations SARL

mod

Ministre de l'Économie et des Finances,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas (refererende dommer), og dommerne C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

Marle Participations SARL ved avocat L. Poupot,

—

den franske regering ved D. Colas, E. de Moustier og A. Alidière, som befuldmægtigede,

—

den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,

—

den østrigske regering ved G. Eberhard, som befuldmægtiget,

—

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og N. Gossement, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, 9 og 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Marle Participations SARL og ministre de l'Économie et des Finances (økonomi- og finansministeriet, Frankrig) vedrørende fradrag af merværdiafgift (moms) på udgifter til transaktioner i forbindelse med erhvervelse af værdipapirer, som sagsøgeren i hovedsagen har afholdt.

EU-retsfor skrifter

3

Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c)

levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

4

Dette direktivs artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

Nævnte direktivs artikel 135 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l)

bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

a)

udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

b)

udlejning af pladser til parkering af transportmidler

[...]

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for det i stk. 1, litra l), omhandlede anvendelsesområde.«

Samme direktivs artikel 137 fastsætter følgende:

»1. Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for følgende transaktioner:

[...]

d)

bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelse af den i stk. 1 fastsatte valgmulighed.

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgmulighed.«

Momsdirektivets artikel 167 har følgende ordlyd:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

Samme direktivs artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a)

den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

b)

den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27

c)

den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)

d)

den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22

e)

den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9

Marle Participations er et holdingselskab i Marle-koncernen, som opererer inden for fremstilling af ortopædiske implantater. Selskabet har bl.a. til formål at forvalte andele i en række datterselskaber, der indgår i koncernen, til hvilke selskabet i øvrigt udlejede en ejendom.

10

Det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at fra 2009 gennemførte Marle Participations en omstrukturering, der førte til afhændelse og erhvervelse af værdipapirer. Selskabet foretog fuldt fradrag af den moms, der var pålagt diverse udgifter i forbindelse med denne omstrukturering.

11

Efter en regnskabskontrol rejste afgiftsmyndigheden tvivl om, hvorvidt den moms, som selskabet havde fradraget, var fradragsberettiget, og fremsendte følgelig efteropkrævninger af moms med den begrundelse, at de udgifter, for hvilke der var anmodet om fradrag af moms, vedrørte gennemførelse af kapitaltransaktioner, der falder uden for anvendelsesområdet for fradragsretten.

12

Marle Participations anfægtede forgæves disse efteropkrævninger af moms ved tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (forvaltningsdomstolen i Châlons-en-Champagne, Frankrig) og derefter ved cour administrative d'appel de Nancy (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Nancy, Frankrig).

13

Der blev herefter iværksat kassationsanke mod selskabet ved den forelæggende ret.

14

I forelæggelsesafgørelsen har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) med henvisning til dom af 27. september 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), og af 16. juli 2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496), præciseret, at det fremgår af momsdirektivets artikel 168, at mens den blotte erhvervelse eller besiddelse af kapitalandele ikke kan anses for økonomisk virksomhed, således at erhververen får status som afgiftspligtig, er forholdet et andet, når selskabet samtidig med besiddelsen direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, i hvilke det har kapitalinteresser, ved iværksættelse af momspligtige transaktioner, såsom levering af finansielle, kommercielle og tekniske tjenesteydelser til disse selskaber.

15

Det fremgår endvidere af dom af 16. juli 2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496), at omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som deltager i administrationen af datterselskaberne, og som i forbindelse hermed udøver økonomisk virksomhed, skal antages at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen erlagt i forbindelse med disse omkostninger skal i princippet fradrages fuldt ud, medmindre visse udgående økonomiske transaktioner er fritaget for afgiften.

16

Den forelæggende ret har imidlertid fremhævet, at i det foreliggende tilfælde forholder det sig således, at de eneste tjenesteydelser, som Marle Participations havde leveret til datterselskaberne, eller som det søgte at udvikle med hensyn til disse, og i hvilken forbindelse det havde haft udgifter til erhvervelse af andele heri, bestod i udlejning af fast ejendom.

17

Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»[Kan] et holdingselskabs udlejning af en fast ejendom til et datterselskab [...] anses for [en sådan] direkte eller indirekte [indgriben] i administrationen af dette datterselskab, at det bevirker, at dets erhvervelse og besiddelse af aktier i dette datterselskab får karakter af økonomisk virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i [momsdirektivet][], og i givet fald under hvilke betingelser?«

Det præjudicielle spørgsmål

18

Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at et holdingselskabs udlejning af en fast ejendom til sit datterselskab udgør en indgriben i administrationen heraf, som skal anses for at være økonomisk virksomhed som omhandlet i dette direktivs artikel 9, stk. 1, som giver ret til fradrag af moms på udgifter, som selskabet har afholdt til erhvervelse af andele i dette datterselskab, og, i bekræftende fald, på hvilke betingelser.

19

Indledningsvis bemærkes, at selv om momsdirektivet giver momsen et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af denne afgift (dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 34). Det fremgår således af direktivets artikel 2, at tjenesteydelser, der leveres på en medlemsstats område, kun er momspligtige, hvis de mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab (kendelse af 12.1.2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 24).

20

I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås ved afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

21

Begrebet »økonomisk virksomhed« defineres i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

22

En analyse af disse definitioner viser omfanget af anvendelsesområdet, der dækkes af begrebet »økonomisk virksomhed«, og dets objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater. En virksomhed kvalificeres således generelt som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver virksomheden (dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

23

Det bemærkes i øvrigt, at det fremgår af Domstolens praksis, at afgiftspligtige transaktioner inden for momsordningen forudsætter, at der er en transaktion mellem parterne, for hvilken der er fastsat en pris eller en modværdi (dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 43), og at levering af tjenesteydelser »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2 forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 45).

24

Det skal ligeledes bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at den ret til momsfradrag, der er fastsat i momsdirektivets artikel 167 ff., udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem og i princippet ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det

afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med indgående transaktioner (kendelse af 12.1.2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 26).

25

Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (kendelse af 12.1.2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

26

Det fremgår imidlertid for det første af momsdirektivets artikel 168, litra a), at den berørte for at kunne inddrømmes ret til fradrag skal være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og at de pågældende varer eller ydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 39).

27

Hvad nærmere bestemt angår et holdingselskabs fradragsret har Domstolen allerede fastslået, at et holdingselskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder – bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager – ikke er en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9 og dermed ikke har ret til fradrag i henhold til nævnte direktivs artikel 167 og 168 (dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 18).

28

Den blotte erhvervelse eller besiddelse af selskabsandele skal ikke anses for økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand, som indebærer, at den, der udøver virksomheden, bliver afgiftspligtig. Det forhold i sig selv, at der besiddes kapitalinteresser i andre virksomheder, er ikke en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet (dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 19).

29

Domstolen har imidlertid udtalt, at dette ikke gælder, når selskabet samtidig med besiddelsen af kapitalinteresserne direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvori kapitalinteresserne besiddes, bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalinteressen har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager (jf. bl.a. dom af 14.11.2000, Floridienne og Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, præmis 18, af 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 20, af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 33, og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 20).

30

Det fremgår af Domstolens faste praksis, at et holdingselskabs indgriben i administrationen af

selskaber, som det har erhvervet kapitalandele i, er en økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, for så vidt som denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er undergivet moms i henhold til direktivets artikel 2, såsom holdingselskabets levering af administrative, finansielle, regnskabsmæssige, kommercielle, IT-mæssige og tekniske tjenesteydelser til dets datterselskab (jf. bl.a. dom af 14.11.2000, *Floridienne og Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, præmis 19, af 27.9.2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 22, og af 6.9.2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 34).

31

I denne forbindelse skal det fremhæves, at de eksempler på virksomhed, der kan anses for at udgøre et holdingselskabs indgriben i administrationen af sine datterselskaber, som findes i Domstolens praksis, ikke udgør en udtømmende liste.

32

Begrebet »et holdingselskabs indgriben i administrationen af sine datterselskaber« skal derfor fortolkes således, at det omfatter alle transaktioner, som udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivet, som holdingselskabet gennemfører til fordel for datterselskabet.

33

I den foreliggende sag fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at de eneste tjenesteydelser, som *Marle Participations* havde leveret til datterselskaberne, eller som det søgte at udvikle med hensyn til disse, og i hvilken forbindelse det havde haft udgifter til erhvervelse af andele heri, bestod i udlejning af en fast ejendom, der blev anvendt af et operationelt datterselskab som et nyt produktionsanlæg.

34

Det bemærkes ligeledes i denne henseende, at beskatning af virksomhed med bortforpagtning og udlejning er en mulighed fastsat i momsdirektivets artikel 137, stk. 1, litra d), som EU-lovgiver har givet medlemsstaterne ved en undtagelse fra hovedreglen i dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), i medfør af hvilken virksomhed med bortforpagtning og udlejning er fritaget for moms. Medlemsstaterne kan således på grundlag af denne beføjelse indrømme de fritagne personer mulighed for at give afkald herpå (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 26 og 27).

35

I lyset af de bemærkninger, der er anført i denne doms præmis 19-23 og 34, udgør et holdingselskabs udlejning af en fast ejendom til sit datterselskab en indgriben i administrationen af sidstnævnte selskab, som skal anses for en økonomisk virksomhed, der giver ret til fradrag af moms på udgifter, som selskabet har afholdt til erhvervelse af værdipapirer i dette datterselskab, forudsat at denne tjenesteydelse har en permanent karakter, ydes mod vederlag og er afgiftsbelagt, hvilket indebærer, at denne udlejning ikke er fritaget, og at der består en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og den modværdi, der er modtaget fra den begunstigede. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen, som verserer for den.

36

Hvad angår betingelserne for udøvelse af fradragsretten, og navnlig dennes omfang, bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået i dom af 16. juli 2015, *Larentia + Minerva og Marenave*

Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 33), at omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som deltager i administrationen af datterselskaberne, og som i forbindelse hermed udøver økonomisk virksomhed, skal antages at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen erlagt i forbindelse med disse omkostninger skal i princippet fradrages fuldt ud.

37

Omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed, skal imidlertid alene antages delvist at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen på disse omkostninger kan følgelig kun fradrages forholdsmæssigt for et beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører økonomisk virksomhed i henhold til de kriterier for fordeling, som er fastsat af medlemsstaterne, der ved udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til momsdirektivets formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til økonomisk virksomhed og til ikke-økonomisk virksomhed, hvilket det tilkommer de nationale retter at fastslå (dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 33).

38

I hovedsagen påhviler det således den forelæggende ret at vurdere, om erhvervelsen af de værdipapirer, som har givet anledning til de udgifter, for hvilke Marle Participations har anmodet om fradrag af moms, alene omfatter de datterselskaber, som dette selskab har udlejet ejendommen til, eller om den ligeledes vedrører andre datterselskaber.

39

Det tilkommer således den forelæggende ret at fastslå, i lyset af de oplysninger, den råder over, om og i hvilket omfang Marle Participations kan fradrage den moms, som er betalt, under hensyntagen til de kriterier, der er nævnt i denne doms præmis 36 og 37.

40

Desuden skal det bemærkes, at der ikke ved vurderingen af de fradrag, som indrømmes et holdingselskab, der griber direkte eller indirekte ind i administrationen af sine datterselskaber, som det har erhvervet andele i, skal tages hensyn til dette selskabs omsætning som følge af udlejningsydelser leveret til datterselskaberne og indkomster fra selskabets deltagelse i kapitalen i disse datterselskaber, for at forhindre, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug.

41

Det er ganske vist korrekt, at det følger af fast retspraksis, at retten til fradrag kan nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er nemlig et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og borgerne kan ikke gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 42 og 43 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 43).

De foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 57, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 50).

For det første følger det således af fast retspraksis, at de udgifter, som er afholdt af et holdingselskab, som griber ind i et datterselskabs administration, til de forskellige tjenesteydelser, det har erhvervet i forbindelse med overtagelse af kapitalandele i dette datterselskab, indgår i den afgiftspligtiges generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på dets produkter og har således i princippet en direkte og umiddelbar forbindelse med hele holdingselskabets økonomiske virksomhed (dom af 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 35, og af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 58).

For det andet skal retten til at fradrage moms sikres, uden at den underlægges et kriterium om bl.a. resultatet af den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed i overensstemmelse med bestemmelserne i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvorefter der ved afgiftspligtig person forstås »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

Henset til de ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at et holdingselskabs udlejning af en fast ejendom til sit datterselskab udgør en »indgriben i administrationen« heraf, som skal anses for at være økonomisk virksomhed som omhandlet i dette direktivs artikel 9, stk. 1, som giver ret til fradrag af moms på udgifter, som selskabet har afholdt til erhvervelse af andele i dette datterselskab, for så vidt som denne tjenesteydelse har en permanent karakter, foretages mod vederlag og er afgiftsbelagt, hvilket indebærer, at denne udlejning ikke er fritaget, og at der består en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og den modværdi, der er modtaget fra den begunstigede. Omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som deltager i administrationen heraf ved at udleje en ejendom til disse datterselskaber, og som i forbindelse hermed udøver økonomisk virksomhed, skal antages at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen erlagt i forbindelse med disse omkostninger skal i princippet fradrages fuldt ud.

Omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed, skal alene antages delvist at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen på disse omkostninger kan følgelig kun fradrages forholds-mæssigt for et beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører økonomisk virksomhed i henhold til de kriterier for fordeling, som er fastsat af medlemsstaterne, der ved udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til momsdirektivets formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt

afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til økonomisk virksomhed og til ikke-økonomisk virksomhed, hvilket det tilkommer den nationale ret at fastslå.

Sagsomkostninger

47

Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at et holdingselskabs udlejning af en fast ejendom til sit datterselskab udgør en »indgriben i administrationen« heraf, som skal anses for at være økonomisk virksomhed som omhandlet i dette direktivs artikel 9, stk. 1, som giver ret til fradrag af merværdiafgift (moms) på udgifter, som selskabet har afholdt til erhvervelse af andele i dette datterselskab, for så vidt som denne tjenesteydelse har en permanent karakter, foretages mod vederlag og er afgiftsbelagt, hvilket indebærer, at denne udlejning ikke er fritaget, og at der består en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og den modværdi, der er modtaget fra den begunstigede. Omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som deltager i administrationen heraf ved at udleje en ejendom til disse datterselskaber, og som i forbindelse hermed udøver økonomisk virksomhed, skal antages at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen erlagt i forbindelse med disse omkostninger skal i princippet fradrages fuldt ud.

Omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed, skal alene antages delvist at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen på disse omkostninger kan følgelig kun fradrages forholdsmæssigt for et beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører økonomisk virksomhed i henhold til de kriterier for fordeling, som er fastsat af medlemsstaterne, der ved udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til momsdirektivets formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til økonomisk virksomhed og til ikke-økonomisk virksomhed, hvilket det tilkommer den nationale ret at fastslå.

Underskrifter

(*1) – Processprog: fransk.